

LEGITIMIDADE PASSIVA EM EXECUÇÃO FISCAL QUE TEM POR OBJETO A COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA E A SÚMULA 392 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ana Lucia Costa

Procuradora do Município de Londrina, lotada na Gerência de Execução Fiscal – GEF. Bacharel em Direito pela UEL.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Do Imposto Predial e Territorial Urbano. 3. Da legitimidade do espólio. 4. Conclusão. 5. Referências Bibliográficas.

RESUMO: Este artigo visa analisar as questões relativas à legitimidade passiva em executivos fiscais que tenham por objeto a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, ponderando-se os efeitos da edição da Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, acerca da possibilidade de substituição da CDA, vedando a modificação do sujeito passivo.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. IPTU. Legitimidade passiva. Súmula 392/STJ.

1. Introdução

A edição da Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça trouxe algumas dificuldades para os Municípios com relação à legitimidade passiva em executivo fiscal que objetiva a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Anteriormente, a substituição do polo passivo processava-se sem maiores consequências, quando o executado originário, possivelmente o possuidor, não era citado. Bastava a juntada da certidão imobiliária atualizada aos autos para motivar o pedido; e a execução prosseguia contra o titular do domínio, sem que houvesse questionamentos outros quanto ao sujeito passivo indicado na Certidão de Dívida Ativa, que instrumentava a execução.

Após a Súmula, instaurou-se a controvérsia quanto à ilegitimidade passiva, nas hipóteses de redirecionamento para o titular do domínio, quando este não constava da Certidão de Dívida Ativa, em razão da parte final do enunciado que veda a modificação do sujeito passivo na execução.

A Jurisprudência, até aqui, tem se posicionado contrária a esse redirecionamento, decretando a extinção dos executivos fiscais por ilegitimidade passiva. Falta perquirir, e é o que se busca aqui, mesmo contrariamente ao posicionamento dominante dos Tribunais, a sujeição passiva no momento da ocorrência do fato gerador e seus reflexos na cobrança judicial.

2. Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Dispõe o Código Tributário Nacional, com relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

A redação é clara ao elencar os contribuintes: proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. Quanto a este último, não é qualquer posse que qualificaria o possuidor como contribuinte, mas apenas a posse *ad usucapionem*.

Há, também, que se ter em mente a exata diferenciação entre sujeito passivo, contribuinte e responsável. Pela redação do Código Tributário Nacional tem-se que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável e, nas palavras de Leandro Paulsen:

O contribuinte é aquele que realiza o fato gerador do tributo, normalmente revelador da sua própria capacidade contributiva.

Conforme o CTN, sujeito passivo, qualificado como responsável, pode ser um sucessor ou um terceiro e responder solidária ou subsidiariamente, ou ainda por substituição. O CTN, neste artigo, pois, cuida de uma responsabilidade tributária em sentido amplo, abrangendo tanto o instituto da responsabilidade tributária em sentido estrito como o da substituição tributária.¹

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, dispõe o Código Tributário Nacional:

¹ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência, p. 924.

Art. 170. Para todos os efeitos legais, considera-se ocorrido o fato gerador no dia primeiro de cada ano.

Exemplificando, o titular do domínio no dia primeiro de janeiro é o contribuinte e havendo alienação posterior a esta data, sem quitação do imposto, o adquirente será o responsável.

Ante esse quadro concreto, dispõe o CTN o seguinte:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Discorrendo sobre o art. 129, Leandro Paulsen, citando Alfredo Augusto Becker, esclarece:

Caso haja transmissão sucessiva de propriedade e conste do lançamento o novo proprietário, este dado - segundo Becker - em nada altera a realidade jurídica, pois os 'novos proprietários, durante o ano civil, são os responsáveis legais tributários: a) ou solidários com aquele que fora proprietário, no dia 1º de janeiro, o qual continua com o seu original dever jurídico tributário; b) ou isoladamente, por lhes ter sido transmitido, sucessivamente, o dever jurídico tributário preexistente, com a consequente liberação do primitivo devedor. A escolha dentre estas soluções fica ao arbítrio do legislador.²

Nas palavras do doutrinador, o contribuinte do IPTU que o era no momento da ocorrência do fato gerador “*continua com o seu dever jurídico tributário*”.

Ambos, transmitente e adquirente, são sujeitos passivos, logo legitimados a integrar o polo passivo do executivo fiscal, uma vez que os tributos imobiliários não foram honorados, e, segundo o CTN:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...);

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

Posteriores alterações administrativas no cadastro não têm reflexo sobre a CDA emitida e executada, que é o espelho da inscrição em dívida ativa e indicou o sujeito passivo - contribuinte, que ostentava essa condição no dia primeiro de janeiro.

² Leandro, Paulsen; Melo, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, p. 325.

Se o contribuinte alienou o imóvel e teve contra si ajuizada execução fiscal, não faz sentido a alegação, tampouco o reconhecimento de ilegitimidade passiva, por não ser o atual proprietário, porquanto ter tido relação pessoal e direta com a situação que constituiu o respectivo fato gerador (propriedade do imóvel no dia primeiro de janeiro).

Tanto o contribuinte como o responsável poderiam ser demandados, pois o doutrinador também lembra que a escolha entre um e outro cabe ao legislador. No Município de Londrina, há previsão de solidariedade (Lei nº 7.303/1997 – Código Tributário Municipal):

Art. 165. Contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel a qualquer título.

§ 1º Respondem solidariamente pelo pagamento do imposto o justo possuidor, o titular do direito de usufruto, uso ou habitação, os promitentes compradores imitados na posse, os cessionários, os posseiros, os comodatários e os ocupantes a qualquer título do imóvel, ainda que pertencente a qualquer pessoa física ou jurídica de direito público ou privado isenta do imposto ou imune.

§ 2º O imposto é anual e na forma da lei civil se transmite aos adquirentes.

Havendo previsão de solidariedade, de um ou de ambos os devedores solidários (transmitente e adquirente) pode ser cobrado o imposto.

Melhor esclarecendo:

O Código afirma que as regras sobre responsabilidade dos sucessores são aplicáveis 'aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos'. Ora, o legislador tributário acabou por asseverar que as regras se aplicam ao antes, ao durante e ao depois. É lícito afirmar, portanto, que o momento da constituição do crédito tributário (lançamento) é dado absolutamente irrelevante para definir a aplicabilidade da legislação sobre sucessão, pois o que realmente importa é a data do surgimento da obrigação (ocorrência do fato gerador), como inequivocamente aponta a cláusula final do confuso dispositivo ('desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data').³

E aqui começa o problema. Porque se a Fazenda Municipal demanda o contribuinte, a jurisprudência tem entendido que o mesmo não possui legitimidade para figurar no polo passivo da execução por não ser o atual proprietário do imóvel. Tampouco pode postular o redirecionamento para o adquirente, se este não constar na CDA, por entender que haveria incidência da Súmula 392/STJ, que veda a substituição do sujeito passivo na execução.

³ Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquemático, p. 321/322.

No entanto, não nos parece a solução mais acertada. Primeiro porque possui legitimidade para ser demandado o contribuinte que ostentava essa condição no momento da ocorrência do fato gerador. Segundo, porque se a alteração da propriedade se deu após, na forma do *caput* do art. 130 do CTN, o redirecionamento não necessita ser precedido de qualquer alteração no título executivo.

Se a Fazenda Municipal pode demandar o contribuinte ou o responsável, a execução não deve ser extinta por ilegitimidade:

Se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo.⁴

Não pode o contribuinte do imposto, que realizou o fato gerador, por sua relação direta e pessoal (proprietário do imóvel no dia primeiro de janeiro), não deter legitimidade para integrar o polo passivo do executivo fiscal.

E, havendo solidariedade entre o transmitente e o adquirente, a inclusão deste, quando a transmissão se deu após o fato gerador, também não poderia levar a extinção do executivo fiscal por ilegitimidade passiva.

Há precedentes do Superior Tribunal de Justiça que reconhece a solidariedade:

O que está demonstrado é que os vencimentos dos créditos são anteriores à transferência do imóvel.

Assim, se a transferência da propriedade é ultimada sem que se tenha exigido a prova da quitação dos tributos do antigo proprietário, a responsabilidade pelo pagamento é transferida para o novo proprietário, que se torna sujeito passivo da exação, em solidariedade com o anterior proprietário. Nesse passo, pode o credor cobrar os valores devidos de qualquer um dos obrigados à satisfação do crédito.⁵

A vedação expressa da Súmula 392 diz respeito à alteração do sujeito passivo:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

⁴ Theodoro Junior, Humberto. Lei de Execução Fiscal, p. 29.

⁵ REsp nº 1.048.138 – PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques.

Quando se pretende integrar à lide o responsável (adquirente) não se busca substituir sujeito passivo, que é a vedação da Súmula, porque o mesmo ostenta essa condição.

Por força de lei, o responsável também é sujeito passivo da obrigação principal. Tampouco há ilegitimidade se o lançamento ocorreu em nome do contribuinte e este foi executado.

A vedação da Súmula 392 incide se o sujeito passivo for alterado. Se houve alguma nulidade no lançamento e se pretende corrigir na execução, ou se o imposto foi lançado em nome de pessoa diversa, que não era contribuinte ou responsável.

Os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça, que deram origem à Súmula 392, não deixam dúvidas quanto à vedação: modificação do sujeito passivo, ou seja, do próprio lançamento, sendo exemplos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. SUBSTITUIÇÃO DE CDA. NÃO-OCORRÊNCIA DE ERRO FORMAL OU MATERIAL. MODIFICAÇÃO DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Agravo de instrumento interposto para reformar decisão que inadmitiu recurso especial.
2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que é possível a substituição da CDA, em face da ocorrência de erro material ou formal, antes da prolação da sentença.
3. No entanto, in casu, não se trata de mero erro material, mas de pedido de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária após o exequente reconhecer a ilegitimidade passiva acionada para figurar na lide.
4. Impossibilidade de substituição de Título Executivo quando não se tratar de mera correção de erro material ou formal e, sim, de modificação do próprio sujeito passivo, o que não possui tutela na Lei 6.830/80 e no CTN.
5. Agravo de instrumento não-provido.⁶

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. IPTU. CDA. SUBSTITUIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUB-ROGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Afasta-se a alegada nulidade do julgado hostilizado ante a ausência de omissão.
2. Não se admite a substituição da CDA para a alteração do sujeito passivo dela constante, pois isso não se trata de erro formal ou material, mas sim de alteração do próprio lançamento. Precedente da Turma: REsp 826.927/BA, DJ de 08.05.06.
3. Recurso especial improvido.⁷

Do voto do relator:

⁶ AgRg no Agravo de Instrumento nº 888.479 – BA, rel. Min. José Delgado.

⁷ REsp nº 829.455 – BA, rel. Min. Castro Meira.

No caso em tela, a pretendida substituição da certidão de dívida ativa não decorreu de erro material, mas de pedido de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária, após o exequente reconhecer a ilegitimidade passiva da acionada para figurar na demanda. Ora, se o município acionou quem não devia, que ingresse com nova execução.

Os demais precedentes, que motivaram a Súmula, possuem o mesmo teor. Percebe-se, claramente, que a vedação é de modificação do sujeito passivo. Se o devedor ostenta essa condição, seja contribuinte ou responsável, é sujeito passivo da obrigação principal e não faz sentido o reconhecimento de ilegitimidade passiva, se um, ou ambos, são demandados, havendo solidariedade prevista na legislação municipal.

O enunciado da Súmula tem lugar quando acionado quem não deveria ter sido, como ressaltado pelo Min. Castro Meira. Assim haveria ilegitimidade e estaria a Fazenda impedida de substituir a CDA para alterar o sujeito passivo.

Quando acionado o sujeito passivo da obrigação principal, que era o contribuinte, ou integrado à lide o adquirente (responsável) não há ilegitimidade passiva, tampouco há ofensa à Súmula 392.

Quando se dá a sucessão, após o fato gerador, o contribuinte continua a ser o mesmo. A execução tanto pode ser intentada contra o contribuinte ou o responsável, sem que haja necessidade de substituição da CDA. Se ajuizada contra o contribuinte, contra ele pode seguir. Se ajuizada contra o responsável, na forma do art. 130, do CTN, desnecessário, também, qualquer acerto administrativo prévio.

Pela redação da Súmula e pelos precedentes jurisprudenciais que a motivaram, tem-se claro que o que se pretendeu foi vedar a modificação do sujeito passivo da obrigação principal; buscar a correção do lançamento com a substituição da CDA para constar o nome do devedor correto:

Ocorre que mesmo a Súmula deve ser interpretada em sua parte final. Algumas entidades responsáveis pelo lançamento do tributo, sem qualquer critério, alteravam o sujeito passivo da execução fiscal modificando o lançamento, como forma de fugir do prazo decadencial para fazer novo lançamento. Mas há que se fazer a seguinte consideração: ao vedar a modificação do sujeito passivo da execução, está a súmula a proibir a substituição do devedor por outra pessoa que não tenha qualquer relação com o fato gerador, ainda que indireta, porque o lançamento foi feito equivocadamente, em razão de falta ou negligência imputáveis à Fazenda Pública. E assim é em razão do princípio da inalterabilidade do lançamento, positivado no art. 145 do CTN. Entretanto, nos casos de responsabilidade superveniente por sucessão (ver item 2.6.1) de responsabilidade solidária (conforme previsto na lei da entidade tributante) ou responsabilidade por substituição (art. 135 do CTN), por óbvio, deve ser permitida a substituição

da CDA com a alteração do sujeito passivo, pois não há desleixo por parte da Fazenda Pública em não ter lançado o tributo contra determinada pessoa cuja responsabilidade sequer tinha surgido ou ainda estava configurada (v.g. modificar a CDA para incluir o sócio gerente que tenha incidido no art. 135 do CTN após o ajuizamento da execução fiscal), não se podendo exigir da Fazenda um exercício de futurismo a fim de adivinhar uma futura causa de responsabilidade! Prova disso é que o c. STJ editou em 2010 a Súmula nº 435, que para nós é uma clara exceção à Súmula 392, conforme segue (RESP nº 738.512): 'Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente'. Em remate, pode a Fazenda Pública substituir ou emendar a Certidão de Dívida Ativa até a sentença dos embargos à execução, desde que não exercida essa prerrogativa com o fim de corrigir erros ou vícios do processo administrativo a que se liga a Certidão.' Repise-se não ser esse o caso da responsabilidade superveniente, que admite a modificação, pois não está havendo a convalidação de máculas do PTA ou auto de infração que deram origem à dívida.⁸

A parte final da Súmula 392 necessita ser interpretada e adequada ao caso concreto, não incidindo a vedação se a execução foi intentada contra o contribuinte ou contra o responsável, ou este foi integrado à lide após o ajuizamento, quando a legislação municipal contemplar a solidariedade e a transmissão da propriedade tenha se dado após a ocorrência do fato gerador.

3. Da legitimidade do espólio

Outra causa de extinção de executivos fiscais, que tem atormentado os Municípios, é a hipótese de óbito do contribuinte antes do ajuizamento do executivo fiscal, porque, no entender dos julgadores se o executivo fiscal não foi ajuizado contra o espólio, o foi contra quem não mais detinha capacidade processual: contribuinte falecido.

Tais decisões, no entanto, também não ponderam a situação fática no momento da ocorrência do fato gerador; atêm-se ao ajuizamento do executivo fiscal, após o falecimento do contribuinte, igualmente sem valorar as consequências jurídicas da sucessão havida.

A peculiaridade que deve ser questionada é se o falecimento do contribuinte verificou-se após a ocorrência do fato gerador, mas antes do ajuizamento do executivo fiscal, situação que configura a sucessão do devedor pelo seu espólio.

⁸ Levate, Luiz Gustavo. Lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, p.65/66)

Se o óbito ocorreu após o fato gerador, tanto o contribuinte como o seu espólio podem ser demandados, quando a CDA, por ser espelho da inscrição em dívida ativa, tiver sido emitida em nome do contribuinte, passando o espólio a ser o responsável pelo pagamento dos tributos não pagos, também por disposição expressa do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

E a responsabilidade do espólio é decorrente da sucessão havida:

Quanto aos pressupostos ou hipótese de incidência de responsabilidade tributária, os dispositivos do CTN estabelecem responsabilidade tendo em conta:

(...)

- b) da sucessão, seja na aquisição de imóvel, na aquisição ou remissão de bens em geral, no falecimento, na fusão, transformação, incorporação ou cisão de empresas, ou na aquisição de estabelecimento comercial ou de fundo de comércio (arts. 130, 131, 132 e 133);⁹

Pode-se, portanto, distinguir o seguinte, quando o óbito se dá após o fato gerador: contribuinte e responsável (espólio).

Ambos são, ou poderiam vir a ser, sujeitos passivos, logo legitimados a integrar o polo passivo do executivo fiscal, uma vez que os tributos imobiliários não foram honorados, e, segundo o CTN:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...);

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

No Município de Londrina há previsão expressa nesse sentido, no Código Tributário Municipal, Lei nº 7303/1997:

Art. 26. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

⁹ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência, p. 940/941.

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo "de cujus", até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;
III - o espólio, pelos tributos devidos pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão.

Pela sucessão havida, do contribuinte por seu espólio, não faria sentido demandar os dois, por óbvio. Mas, não se pode afirmar que o ajuizamento do executivo fiscal contra o contribuinte leva necessariamente ao decreto de falta de pressuposto processual (ausência de capacidade). Se o lançamento ocorreu em nome do contribuinte, a consequência lógica é o redirecionamento para o espólio, nas hipóteses do óbito ter ocorrido após o fato gerador, em razão da sucessão superveniente.

Resta discorrer sobre as consequências jurídicas da responsabilidade tributária por sucessão (espólio), para afastar as conclusões jurisprudenciais acerca da ausência da capacidade processual em executivos fiscais ajuizados contra contribuintes falecidos após a ocorrência do fato gerador.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes:

Haverá responsabilidade tributária por sucessão quando uma pessoa se torna obrigada por débito tributário não satisfeito, diante de uma relação jurídica que passa do predecessor ao adquirente do direito.¹⁰

As disposições do Código de Processo Civil, em relação ao espólio, pertinentes ao caso em comento, são as seguintes:

Art. 43. Ocorrendo a morte de qualquer das partes, dar-se-á a substituição pelo seu espólio ou pelos seus sucessores, observado o disposto no art. 265.

Art. 597. O espólio responde pelas dívidas do falecido; mas, feita a partilha, cada herdeiro responde por elas na proporção da parte que na herança lhe coube.

Art. 992. Incumbe ainda ao inventariante, ouvidos os interessados e com autorização do juiz:

(...);

III - pagar dívidas do espólio;

Quando o falecimento se dá antes da ocorrência do fato gerador há a vedação da Súmula 392/STJ: o lançamento efetivou-se em nome do contribuinte, mas deveria ter sido em nome do

¹⁰ Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, p. 510)

seu espólio. Há ilegitimidade passiva neste caso. Nessa hipótese, o lançamento teria ocorrido em nome de quem já não era mais o contribuinte.

Mas, se a situação é diversa: o falecimento ocorreu após o fato gerador e antes do ajuizamento do executivo fiscal, a CDA emitida em nome de quem era o contribuinte, mas foi sucedido *a posteriori*, por seu espólio, não necessita ser substituída, exatamente por se tratar de responsabilidade do sucessor, situação prevista e regulada pelo Código Tributário Nacional.

Um exemplo do direito privado pode servir de paralelo: um cheque emitido e não compensado por ausência de fundos. A execução de título extrajudicial é promovida contra o emitente e quando da citação constata-se o falecimento. Haverá ilegitimidade passiva porque a execução não foi intentada contra o espólio? Obviamente que não. No momento da emissão não existia o espólio e o credor somente teve ciência do óbito no curso da execução. Pela prática processual, integra-se o espólio à lide, caso contrário o espólio não seria compelido a honrar o título emitido pelo falecido.

Esse exemplo é exatamente o caso em comento: o lançamento foi realizado em nome do contribuinte, o título executivo (CDA) foi emitido em nome do devedor e a ciência do óbito só ocorreu após o ajuizamento do executivo fiscal.

Para solução da questão basta integrar o sucessor à lide, sem que isso fira o disposto na Súmula 392, ante a previsão expressa da responsabilidade do sucessor contida no CTN (art. 128 e 129).

Na sucessão, a transmissão do débito se dá de forma automática e objetiva, e desnecessária se torna a substituição da CDA para modificação do sujeito passivo. Voltando ao exemplo do direito privado: não se substitui o cheque para fazer constar espólio como emitente, porque a sucessão se deu depois.

Mas, não é só esse o fundamento de extinção dos executivos fiscais ajuizados contra o contribuinte falecido.

Como demonstrado, ilegitimidade passiva não há, porque o contribuinte falecido tinha relação pessoal e direta com o fato gerador no momento de sua ocorrência e a CDA foi confeccionada em nome do contribuinte. Poderia também ter sido confeccionada contra o responsável por sucessão (espólio), se a Fazenda Municipal tivesse ciência do óbito, o que, na maioria dos casos, não ocorre.

Não pode o contribuinte do imposto, que detinha relação direta e pessoal com o fato gerador, não possuir legitimidade para integrar o polo passivo do executivo fiscal.

Se, quando do ajuizamento, o falecimento do contribuinte já houver ocorrido, basta integrar o sucessor (espólio) à lide “*sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo*”¹¹, pois o sucessor se apresentou após a ocorrência do fato gerador, após o lançamento, após a relação consolidada. Conseqüentemente, o espólio é o responsável tributário por sucessão, e não há ilegitimidade passiva se o lançamento e a CDA foi emitida em nome do contribuinte. Com esse quadro, não há a vedação da parte final da Súmula 392.

4. Conclusão

Após a edição da Súmula 392, pelo Superior Tribunal de Justiça, muitos executivos fiscais foram extintos pelo reconhecimento de ilegitimidade passiva do devedor, quando este não constava na CDA, em decorrência do redirecionamento.

Tais conclusões, pelos Tribunais, muitas vezes, não ponderam o momento da transferência da propriedade, se implementada após a ocorrência do fato gerador, situação que autorizaria o Fisco Municipal a demandar o contribuinte ou o responsável tributário.

Nas hipóteses de ter sido acionado o contribuinte, não se justificaria o decreto de ilegitimidade passiva, porquanto a ausência de quitação do IPTU não eximiria o contribuinte do seu dever tributário, mesmo após a transferência da propriedade.

Também se mostra viável o redirecionamento ao adquirente, quando a transferência do domínio se deu após o fato gerador, mas antes do ajuizamento do executivo fiscal; sem que o responsável tributário necessite constar na CDA, porque, em razão da sucessão, não se faz necessário qualquer acerto administrativo prévio, como entende a doutrina e conforme previsão expressa do art. 130 do CTN.

Também nas hipóteses de falecimento do contribuinte deve se valorar a ocorrência do fato gerador. Isto porque não se mostra razoável exigir dos Municípios que tenham conhecimento de todos os óbitos ocorridos. Ainda que se argumente que é possível realizar convênio com cartórios de registro civil, o devedor não é obrigado a morrer onde possui imóvel; a fatalidade pode acometê-lo em qualquer localidade do país ou fora dele.

Se o falecimento se deu após a ocorrência do fato gerador, é medida de justiça e razoabilidade deferir-se o redirecionamento para o espólio, considerado o fato de que o lançamento se deu em nome do contribuinte, não necessitando constar o espólio na CDA, em razão da sucessão

¹¹ Theodoro Junior, Humberto. Lei de Execução Fiscal, p. 29.

havida, e considerando a responsabilidade do espólio pelo pagamento da dívida tributária, sob pena de se estimular fraudes e má-fé dos devedores, porque bastaria aos interessados silenciar sobre o óbito para aguardar o decreto de ilegitimidade, quando o executivo fiscal for ajuizado contra o contribuinte falecido.

Nas duas situações abordadas neste artigo, faz-se indispensável perquirir o momento da ocorrência do fato gerador. E, se o lançamento se deu em nome do contribuinte, pela sua qualidade de sujeito passivo da obrigação principal, o decreto de ilegitimidade não se justifica.

É importante ressaltar que essa não é a posição atual da Jurisprudência, que tem se pautado pelo nome indicado na CDA para valorar a legitimidade passiva; embora o momento da ocorrência do fato gerador ainda não tenha sido provocado, como matéria de defesa dos Municípios e justificativa do lançamento e do ajuizamento do executivo fiscal. Portanto, o presente artigo defende tese que está na contramão do entendimento dos Tribunais, mas esse debate merece ser travado, para que não se trate de forma igual situações diferentes, sem valoração da exatidão do lançamento, quando efetuado de forma correta e a sucessão é superveniente, seja por transferência de propriedade, seja por falecimento.

Sabe-se, também, que essa não é a maior parte dos problemas enfrentados pelos Municípios, após a edição da Súmula 392. A maior parte refere-se à sucessão havida antes da ocorrência do fato gerador.

De qualquer forma, ainda que em menor quantidade, há embasamento legal para defesa e afastamento do decreto de ilegitimidade passiva nas hipóteses abordadas.

5. Referências Bibliográficas

Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 2. Ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2008.

Levate, Luiz Gustavo. Lei de execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Melo Filho, João Aurino de (coordenador). Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal. Salvador: Editora Jus Podivm, 2013.

Moraes, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, 3ª ed. 1995.

Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência. 12. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2010.

_____. Impostos federais, estaduais e municipais / Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 8 ed. rev. atual. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

Theodoro Junior, Humberto. Lei de Execução Fiscal, 7ª ed. Saraiva, 2000.